

**Audience publique du 3 juillet 2002**

=====

Recours formé par Monsieur ..., ...  
contre deux bulletins de l'impôt sur le revenu  
en matière d'impôt sur le revenu

-----

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 14587 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 20 février 2002 par Maître Fernand ENTRINGER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., demeurant à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de deux bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1991 et 1992 émis par l'administration des Contributions directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition Luxembourg 3, suite au silence gardé par le directeur de l'administration des Contributions directes postérieurement à une réclamation prétendument introduite fin mai 1996 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 mai 2002 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 28 mai 2002 par Maître Fernand ENTRINGER au nom du demandeur ;

Vu les pièces versées en cause ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, Maître Florence HOLZ, en remplacement de Maître Fernand ENTRINGER, ainsi que Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 juin 2002.

-----

Monsieur ... déclare s'être vu notifier en date du 7 mars 1996 deux bulletins de l'impôt sur le revenu émis par l'administration des Contributions directes, service d'imposition des personnes physiques, bureau d'imposition Luxembourg 3, portant sur l'impôt sur le revenu des années 1991 et 1992, bulletins qui d'après le demandeur indiquaient des taxations exorbitantes à raison de 2.800.100.- francs à titre de bénéfice net et 1.500.000.- francs à titre de salaire pour chacune des deux années en question. D'après le demandeur, sa compagne de vie de l'époque aurait personnellement remis vers la fin du mois de mai 1996 les déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 1991 et 1992 au bureau d'imposition Luxembourg 3,

accompagnées d'une lettre de réclamation avec procuration rédigée par Madame..., lettre de la teneur suivante :

*« Monsieur l'Inspecteur Principal,*

*Agissant en qualité de mandataire de mon client, Monsieur ..., entrepreneur de transports internationaux, demeurant à..., no. Fiscal..., je vous transmet les déclarations fiscales des années 1991 et 1992 et je vous prie de bien vouloir les considérer comme pièces à l'appui, motivant l'objection de mon client contre les taxations émises par votre service et concernant les bulletins de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal des années 1991 et 1992, de même que le bulletin de l'établissement de la valeur unitaire au 1.1.92. Tous ces bulletins ont été émis le 7.3.96.*

*Comme vous pouvez le vérifier sur nos déclarations, le bénéfice réel est largement inférieur à votre taxation d'office. Mon client et moi vous prions de bien vouloir reviser vos taxations en vous basant sur nos déclarations (....) ».*

Suivant courrier du 2 décembre 1996, le demandeur introduisit une demande de remise d'impôt par voie gracieuse auprès du directeur de l'administration des Contributions, lettre dans laquelle il expose que le préposé du bureau Luxembourg 3 affirmerait ne pas avoir reçu la prédite lettre de réclamation. Dans cette lettre de remise gracieuse, le demandeur déclare ne pas comprendre pourquoi les taxations n'ont pas été révisées, étant donné que les déclarations avaient été remises au bureau d'imposition avant l'expiration du délai de réclamation.

Il ressort encore d'un courrier de la direction des Contributions du 14 juillet 1999 à l'adresse de Madame ..., préqualifiée, que cette dernière est priée de justifier son pouvoir d'agir en versant au dossier la procuration qui établirait un mandat exprès et spécial pour l'instance introduite.

Suivant courrier du 16 juillet 1999, Madame ... se plia à cette exigence et communiqua une procuration datée au 5 mai 1996.

En l'absence d'une décision directoriale à la suite de ladite réclamation, Monsieur ... a introduit le 20 février 2002 un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins précités ayant trait aux années 1991 et 1992.

Dans son recours contentieux, le demandeur, en se basant sur les faits tels que détaillés dans sa demande de remise d'impôt par voie gracieuse du 2 décembre 1996, s'insurge contre le fait que le préposé du bureau déclare ne pas avoir reçu la réclamation remise fin mai 1996 au moment de la remise des déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 1991 et 1992 et estime que l'administration des Contributions manquerait de la diligence nécessaire au bon fonctionnement qu'on serait en droit d'attendre d'elle, surtout eu égard au fait qu'elle aurait mis trois ans pour réclamer une procuration déjà annexée à la lettre de réclamation. Le demandeur conclut au bien-fondé de sa réclamation et à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins d'impôt litigieux.

Le délégué du Gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours à défaut de production des bulletins d'impôt sur le revenu reçus par Monsieur ... début mars 1996, estimant que la décision susceptible de réclamation et de recours n'est pas la feuille

d'établissement contenue au dossier fiscal, mais le bulletin reçu par le destinataire. Il soutient en outre que le recours serait irrecevable en raison du fait que la lettre de réclamation du 14 mai 1996 n'était pas jointe aux déclarations remises au bureau d'imposition et qu'une déclaration d'impôt seule ne saurait être admise comme motivation que si le réclamant la désigne effectivement comme telle. Etant donné que l'on serait en présence à l'heure actuelle d'allégations tardives, le retrait des taxations ne serait pas de droit.

Le demandeur fait répliquer que si en principe la décision entreprise devait être versée au recours, tel ne serait pas le cas si l'administré n'est pas en possession de la décision et qu'il suffirait alors que le recours vise expressément la ou les décisions entreprises et que le contenu de celles-ci puisse être dévoilé en cours d'instance. Pour le surplus, le demandeur insiste sur la réalité de l'existence de la lettre de réclamation écrite par Madame ... en date du 14 mai 1996, lettre qui serait manifestement à qualifier de réclamation contre la taxation. Partant, il y aurait lieu de renvoyer le dossier devant l'administration en lui enjoignant de procéder à l'imposition pour les exercices concernés sur base des déclarations produites au courant du mois de mai 1996.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* » (AO), ensemble l'article 8 (3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ouvrant un recours au fond contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en cas de silence du directeur face à une réclamation contre ce bulletin, le tribunal est compétent pour connaître de la demande principale tendant à la réformation des bulletins critiqués.

Concernant le défaut de production des décisions attaquées, il convient de rappeler les termes de l'article 2 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives d'après lequel « *La requête introductive est déposée au greffe du tribunal, en original et quatre copies. Les pièces énoncées sont jointes en quatre copies. La décision critiquée doit figurer en copie parmi les pièces versées, si le demandeur en dispose; si tel n'est pas le cas, elle est à verser en cours de procédure par celui qui en est détenteur. (...)* ».

L'action susceptible d'être portée devant le tribunal administratif n'est pas dirigée contre les personnes ou autorités auteurs de la décision entreprise, mais contre l'acte attaqué en tant que tel. S'il est exact que la décision critiquée doit en principe figurer parmi les pièces versées afin que la juridiction saisie puisse pleinement exercer son pouvoir de contrôle, le non-respect de cette exigence, à défaut de production de la décision par une des parties en cause, n'entraîne pas nécessairement l'irrecevabilité de la demande, à condition que l'exercice du contrôle de la juridiction saisie soit par ailleurs pleinement garanti. En effet, il convient dans le cadre de la loi du 21 juin 1999 d'avoir encore égard à son article 29 qui dispose que « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

En l'espèce, le demandeur a clairement indiqué dans sa requête introductive que son recours est dirigé contre les bulletins d'impôt sur les revenus des années 1991 et 1992, mais est également en aveu de ne pas pouvoir produire les bulletins critiqués, n'en ayant plus possession.

Dans sa demande de remise d'impôt par voie gracieuse du 2 décembre 1996, citée *in extenso* dans la requête introductive, le demandeur déclare avoir reçu en date du 7 mars 1996 les bulletins de taxation litigieux, faisant état « *des taxations exorbitantes de revenus résultant de son entreprise de transports* ». Le demandeur indique encore clairement que ces taxations lui imposaient un bénéfice net de 2.800.100.- francs et un salaire de 1.500.000.- francs pour chacune de ces deux années, montants avec lesquels il ne peut se déclarer d'accord.

Les montants préindiqués ressortent encore des deux feuilles d'établissement figurant au dossier fiscal ayant trait aux années 1991 et 1992 et datées au 23 février 1996.

Comme aucune des parties n'est à même de produire devant le tribunal les bulletins litigieux, mais comme il ressort du dossier que le demandeur critique de façon circonscrite les bulletins attaqués en ce qu'ils ont retenu un bénéfice net de 2.800.100.- francs et un revenu de 1.500.000.- francs par année litigieuse, éléments qui se trouvent confirmés par la lecture des feuilles d'établissement se trouvant au dossier fiscal, le tribunal est amené à retenir que les actes attaqués sont identifiés dans la requête introductive avec la précision voulue de sorte à rendre pleinement possible le contrôle au tribunal, sans qu'une atteinte aux droits de la défense ne soit donnée par ailleurs. Partant, la recevabilité du recours ne saurait être critiquée sous cet angle.

Concernant le deuxième moyen d'irrecevabilité invoqué par le représentant étatique tiré du défaut de production d'une réclamation introduite dans le délai de réclamation, il convient de rappeler que d'après les paragraphes 245 et 246 AO, le délai de réclamation est de trois mois à partir de la notification des bulletins.

« *Il est de principe que la réclamation est supposée être interjetée au moment où elle se trouve en un lieu où l'administration en a le droit de disposition. Dans l'hypothèse où la réclamation a été déposée par le contribuable ou son mandataire dans les bureaux de l'administration ou dans l'hypothèse où elle a été jetée dans la boîte aux lettres de l'administration, c'est la date de ce dépôt ou de cette remise qui doit être prise en considération pour déterminer la date à laquelle l'administration était en possession de la réclamation* » (cf. Jean Olinger, La Procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales novembre 1989, p. 74 et s., n° 122).

En l'espèce, il est acquis que le demandeur avait connaissance des bulletins attaqués dès le 7 mars 1996 et il déclare avoir déposé fin mai 1996 les déclarations fiscales pour les années 1991 et 1992, accompagnées d'une lettre de réclamation datée au 14 mai 1996 et écrite par sa comptable Madame ....

Le dossier fiscal confirme que le bureau d'imposition a reçu le 24 mai 1996 les déclarations datées du 14 mai 1996, mais il ressort également d'une note manuscrite non datée que le fonctionnaire en charge du dossier a été instruit dans le sens que « *le dépôt d'une déclaration n'est pas à assimiler à l'introduction d'une réclamation* » et qu'« *une déclaration ne peut être admise comme motivation que si le réclamant la désigne effectivement comme telle* ».

Il est encore établi que le 14 juillet 1999, la direction des Contributions a sollicité directement de la part de Madame ... la production d'une procuration en faisant référence à la

lettre de réclamation du 14 mai 1996. Le prédit courrier du 14 juillet 1999 n'apporte cependant aucun éclaircissement supplémentaire quant à la date de dépôt effective de la prédite réclamation du 14 mai 1996, et plus particulièrement si elle a été effectivement déposée avant l'expiration du délai de réclamation de trois mois, d'autant plus qu'il ressort encore du dossier fiscal qu'en date du 29 octobre 1996, Madame ... a envoyé par télécopie sur deux pages, page de couverture incluse, la prédite lettre de réclamation du 14 mai 1996 et ceci sans la procuration qui aurait dû y être annexée, étant donné que l'envoi par télécopie de la page de couverture, de la lettre de réclamation et de la procuration aurait nécessairement dû inclure trois pages. Dès lors, le fait que la direction des Contributions ait réclamé le 14 juillet 1999 la procuration établie au nom de Madame ... peut trouver son explication dans la transmission incomplète du 29 octobre 1996.

Même si le délai écoulé pour réclamer la production de cette procuration peut paraître anormalement long, il appartient cependant au demandeur de prouver qu'il a introduit la réclamation dans le délai de la loi et à défaut de fournir la preuve que cet envoi respectivement le dépôt de la lettre de réclamation a effectivement été réalisé fin mai 1996 et en tout cas avant l'expiration du délai de réclamation de trois mois, le tribunal est amené à retenir que cette réclamation a été introduite plus de trois mois après la réception des bulletins litigieux, partant en dehors du délai légal.

Le demandeur n'ayant par ailleurs ni demandé un relevé de forclusion ni a fortiori fourni un argument justifiant un tel relevé de forclusion, le recours en tant qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu 1991 et 1992 est à déclarer irrecevable en raison de la tardiveté de la réclamation à sa base.

Le recours subsidiaire en annulation est à déclarer irrecevable au vu de la compétence vérifiée du tribunal pour connaître de la demande principale tendant à la réformation des bulletins critiqués.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

le déclare irrecevable ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

met les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 3 juillet 2002 par :

M. Delaporte, premier vice-président,  
M. Schroeder, juge,  
M. Spielmann, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

Schmit

Delaporte